



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 149/2022
van 17 november 2022
Rolnummer : 7591**

In zake : de prejudiciële vraag betreffende de artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, gesteld door de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters P. Nihoul en L. Lavrysen, en de rechters T. Giet, J. Moerman, D. Pieters, E. Bribosia en W. Verrijdt, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter P. Nihoul,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van de prejudiciële vraag en rechtspleging

Bij vonnis van 19 mei 2021, waarvan de expeditie ter griffie van het Hof is ingekomen op 2 juni 2021, heeft de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne, de volgende prejudiciële vraag gesteld :

« Schenden de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 de artikelen 10, 11, 16 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij datzelfde Verdrag, in zoverre zij de belastingadministratie toelaten, enerzijds, de niet-indiening van een belastingaangifte te bestraffen met een geldboete waarvan het vaste bedrag varieert tussen 50,00 euro en 1 250,00 euro en, anderzijds, door, in het kader van de procedure van de aanslag van ambtswege die haar oorsprong vindt in de niet-indiening van de aangifte, een verhoging van 10 % tot 200 % van de niet-aangegeven inkomsten toe te passen ? ».

Memories zijn ingediend door :

- de bvba « DNA-Architecte », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. G. Van Cutsem, advocaat bij de balie Luik-Hoei;

- de Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. J. Fekenne, advocaat bij de balie Luik-Hoei.

De Ministerraad heeft ook een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 21 september 2022 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers E. Bribosia en D. Pieters te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 12 oktober 2022 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 12 oktober 2022 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. De feiten en de rechtspleging in het bodemgeschil

Een bvba laat na om binnen de wettelijke termijnen een aangifte in de vennootschapsbelasting in te dienen voor het aanslagjaar 2015. Op 26 november 2015 verzoekt de belastingadministratie de bvba deze aangifte in te dienen binnen een termijn van veertien dagen en de redenen mee te delen die haar zouden hebben verhinderd om de initiële termijnen na te leven. De belastingadministratie preciseert bovendien dat het niet indienen of het laattijdig indienen van de aangifte kan leiden tot een belastingverhoging krachtens artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992) en een administratieve geldboete krachtens artikel 445 van het WIB 1992, evenals het gebruik van de procedure van aanslag van ambtswege waarin is voorzien in artikel 351 van het WIB 1992. Aangezien de voormelde bvba in gebreke blijft haar aangifte in te dienen, informeert de belastingadministratie haar op 24 februari 2016 ervan dat zij de intentie heeft haar een administratieve geldboete van 1 250 euro op te leggen omdat het haar vierde inbreuk betreft. Zij verzoekt haar bovendien om zich te verantwoorden en om haar situatie dringend te regulariseren, bij gebreke waarvan de geldboete zal worden ingekohierd. Wegens de ontstentenis van een reactie van de bvba, wordt de administratieve geldboete op 8 april 2016 effectief ingekohierd. Zij wordt niet betwist binnen de termijn van zes maanden waarin is voorzien in artikel 371 van het WIB 1992. Op 10 augustus 2016 betekent de belastingadministratie aan de bvba een aanslag van ambtswege op grond van artikel 351 van het WIB 1992 wegens niet-aangifte in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2015. Wegens de niet-aangifte, die de vierde inbreuk van de bvba vormt, wordt bovendien een belastingverhoging tegen het tarief van 50 % aangekondigd. Op 12 oktober 2016 wordt, ingevolge de ontstentenis van reactie van de bvba, overgegaan tot de inkohiering van een aanslag in de vennootschapsbelasting voor een bedrag van 40 312,01 euro, met inbegrip van een belastingverhoging van 13 437,34 euro. Na een klacht tegen die aanslag te hebben ontvangen op 14 april 2017, verwerpt de belastingadministratie die klacht op 19 maart 2018.

De voormelde bvba betwist voor de Rechtbank van eerste aanleg Luxemburg, afdeling Marche-en-Famenne, de door de belastingadministratie in aanmerking genomen belastbare basis en de belastingverhoging. Bij vonnis van 19 mei 2021 bevestigt het verwijzende rechtscollege de belastbare basis, omdat de bvba niet het exacte cijfer van haar inkomsten aantoonde, terwijl de bewijslast krachtens artikel 352 van het WIB 1992 op haar rust. Wat de belastingverhoging betreft, stelt het verwijzende rechtscollege vast dat aan de voormelde bvba, wegens de ontstentenis van neerlegging van de aangifte in de vennootschapsbelasting voor het boekjaar 2015, zowel een administratieve geldboete van 1 250 euro krachtens artikel 445 van het WIB 1992, als een belastingverhoging van 50 % krachtens artikel 444 van het WIB 1992, werd opgelegd. Hij merkt bovendien op dat het Hof bij zijn arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019 van oordeel was dat de geldboete en de belastingverhoging, waarin door deze bepalingen is voorzien, sancties van strafrechtelijke aard zijn in de zin van artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het verwijzende rechtscollege merkt op dat de interpretatie van die verdragsbepaling een evolutie heeft doorgemaakt in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van

de Mens, dat voortaan de bestaanbaarheid toelaat van een cumulatie van sancties met een strafrechtelijk karakter voor hetzelfde gedrag met het beginsel *non bis in idem*, mits bepaalde voorwaarden worden nageleefd. Bijgevolg houdt hij de uitspraak aan en stelt hij de bovenvermelde prejudiciële vraag.

III. *In rechte*

- A -

A.1.1. In hoofddorde betoogt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is, nu zij, wat de bestaanbaarheid betreft van de in het geding zijnde bepalingen met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, niet de categorieën van belastingplichtigen identificeert die moeten worden vergeleken en zij evenmin preciseert in welk opzicht die bepalingen een discriminatie teweegbrengen. De motivering van de verwijzingsbeslissing brengt geen opheldering omtrent die punten. Het verwijzende rechtscollege preciseert evenmin in welk opzicht de in het geding zijnde bepalingen in strijd zouden zijn met artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens en artikel 16 van de Grondwet. Volgens de Ministerraad heeft de prejudiciële vraag enkel betrekking op de naleving, door de in het geding zijnde bepalingen, van het beginsel *non bis in idem*, zoals gewaarborgd door artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Het Hof kan evenwel de naleving van die verdragsbepaling enkel controleren in samenhang met de grondwettelijke regels die onder de bevoegdheid van het Hof vallen, wat te dezen niet wordt aangevoerd. Bovendien is de Ministerraad van oordeel dat het verwijzende rechtscollege in het algemeen aan het Hof vraagt om de in het geding zijnde bepalingen in het licht van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens te interpreteren, zonder zelf over te gaan tot die interpretatie. Bijgevolg komt het verwijzende rechtscollege zelf toe om, na de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 te hebben geïnterpreteerd, de toepassing van artikel 4 van het voormelde Protocol nr. 7 op het geschil dat bij hem aanhangig is gemaakt, te onderzoeken.

A.1.2. In ondergeschikte orde stelt de Ministerraad dat de prejudiciële vraag ontkennend dient te worden beantwoord wegens de ontstentenis van schending van het beginsel *non bis in idem*, zoals het is verankerd in artikel 4 van het voormelde Protocol nr. 7, en zoals het wordt geïnterpreteerd in de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens. De Ministerraad merkt op dat het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, bij zijn arrest in zake *A. en B. tegen Noorwegen* van 15 november 2016, verschillende criteria heeft opgesomd die toelaten om na te gaan of de combinatie van twee procedures die hetzelfde gedrag bestraffen met een maatregel van strafrechtelijke aard, het beginsel *non bis in idem* schendt. Te dezen is aan die criteria voldaan, aangezien de in de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 beoogde procedures substantieel en temporeel voldoende nauw met elkaar verbonden zijn.

A.1.3. Wat de substantiële band betreft, streven de administratieve sancties die zijn voorzien in de in het geding zijnde bepalingen, complementaire doelstellingen na en hebben zij betrekking op verschillende aspecten van het sociaal wangedrag. De in artikel 445 van het WIB 1992 bedoelde geldboete, die iedere overtreding van dat Wetboek bestraft - met inbegrip van de niet-aangifte binnen de wettelijke termijnen - strekt ertoe de burgerzin van de belastingplichtige te stimuleren en nieuwe inbreuken te voorkomen. De in artikel 444 van het WIB 1992 bedoelde belastingverhoging heeft, harerzijds, tot doel de belastingplichtige aan te moedigen zijn belastbare inkomsten aan te geven alsmede de door de Schatkist geleden schade als gevolg van de niet-aangifte van de inkomsten te vergoeden. Zij heeft bijgevolg als doel het risico te bestraffen dat de gemeenschap de belasting op niet-aangegeven inkomsten niet terugkrijgt, de middelen te compenseren die door de belastingadministratie zijn aangewend om de noodzakelijke controles uit te voeren voor de inning van die ontdoken belasting, en de belastingplichtige te ontmoedigen om te ontsnappen aan de belasting op de inkomsten die hij niet aangeeft. Omgekeerd, bestraft de geldboete waarin is voorzien door artikel 445 van het WIB 1992 het feit geen aangifte te hebben ingediend binnen de wettelijke termijn, ongeacht de omvang van de niet-aangegeven inkomsten, die onbestaande kunnen zijn, en zulks alvorens de belastingadministratie de situatie van de belastingplichtige kan controleren om de basis te kennen waarop de finale verhoging zal worden berekend. De geldboete maakt het de belastingadministratie dus mogelijk om de nalatigheid van een belastingplichtige, met zekerheid en onmiddellijk, te bestraffen, zelfs bij ontstentenis van een belastbare basis die de belastingverhoging van enig ontradend karakter ontoedoet. De geldboete volstaat evenwel niet wanneer de niet-aangifte het risico inhoudt dat de belasting niet kan worden ingekohierd op een grotere of minder grote belastbare basis : de verhoging is dan gerechtvaardigd in tweede instantie, in het verlengde van de geldboete. Bijgevolg wordt de combinatie van de twee sancties beschouwd als een geheel, aangezien ze aanvullende doelstellingen nastreven.

De nauwe substantiële band tussen de twee sancties wordt ook aangetoond door het feit dat het gemengde karakter van de procedures voorzienbaar is, zowel in rechte als in de praktijk. De tekst van de in het geding zijnde bepalingen is immers duidelijk en de belastingadministratie heeft, in de feiten die ten grondslag liggen aan het geschil dat bij het verwijzende rechtscollege is aanhangig gemaakt, de betrokken bvba meermaals gewaarschuwd dat zij ten aanzien van haar sancties beoogde te nemen, met het verzoek om uitleg te verschaffen over het niet indienen van haar aangifte.

Bovendien vloeit de nauwe substantiële band ook voort uit het feit dat de procedures zodanig werden gevoerd dat het dubbel verzamelen en beoordelen van bewijsmateriaal zo veel als mogelijk wordt vermeden : de sancties werden immers door dezelfde overheid uitgesproken in het kader van eenzelfde wetgeving.

Ten slotte is de cumulatie van de toegepaste sancties evenredig, aangezien de geldboete een klein bedrag betreft en de verhoging evenredig is met het bedrag van de belasting met betrekking tot de inkomsten die niet door de belastingplichtige zijn aangegeven. De wetgever heeft bovendien, zowel wat de geldboete als de verhoging betreft, in een progressieve verhoging van de sanctie voorzien om rekening te houden met de ernst van de begane inbreuk. Voorts maakt een reeks andere maatregelen het mogelijk de evenredigheid van de sanctie te waarborgen. De Ministerraad benadrukt ook dat de procedures waarin is voorzien in de in het geding zijnde bepalingen geen deel uitmaken van de harde kern van het strafrecht, en geen daadwerkelijk ontorend karakter hebben, zodat, zoals uit de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens blijkt, er minder risico is dat ze een onevenredige last doen wegen op de betreffende belastingplichtige.

A.1.4. Wat de nauwe temporele band betreft, maken de procedures die ertoe hebben geleid dat de sancties waarin de betrokken bepalingen voorzien op de betrokken bvba worden toegepast, deel uit van hetzelfde onderzoek van de fiscale situatie van die vennootschap voor een bepaald belastingjaar. Die maatregelen zijn bovendien onderworpen aan eenzelfde aanslagtermijn. De bvba werd bovendien van in het begin geïnformeerd over de mogelijke sancties en zij werd met geen enkele traagheid geconfronteerd, aangezien de procedures elkaar deels overlaptten en in een zeer korte tijdspanne werden afgewikkeld, namelijk minder dan een jaar.

A.1.5. De Ministerraad besluit dat de sancties waarin is voorzien in de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 in een repressief geheel passen, bestemd om een systematisch en coherent geheel te vormen dat verenigbaar is met het beginsel *non bis in idem* in de zin van de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, zoals sommige Belgische hoven en rechtbanken reeds hebben kunnen vaststellen.

A.2. De verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege betoogt dat de prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord. Zij is van oordeel dat, door de belastingverhoging en de geldboete die haar werd opgelegd, zij twee keer werd bestraft voor dezelfde inbreuk, waardoor het beginsel *non bis in idem* werd geschonden. Bij zijn arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019 heeft het Hof immers geoordeeld dat de sancties waarin is voorzien in de artikelen 444 en 445 van het WIB 1992 een strafrechtelijk karakter hebben. Volgens de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege zijn de hoven en rechtbanken van oordeel dat het de belastingadministratie niet toegelaten is om over te gaan tot bijkomende vervolgingen na het opleggen van een geldboete, met name door de toepassing van een belastingverhoging, en dat geen strafvervolging kan worden ingesteld na een eerste beslissing die definitief is geworden. De cumulatieve toepassing van een geldboete van 1 250 euro en van een belastingverhoging van 50 % teneinde hetzelfde gedrag, namelijk de ontstentenis van een belastingaangifte, te bestraffen, is kennelijk in strijd met het beginsel *non bis in idem*, zoals het Hof deels heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 91/2008 van 18 juni 2008. Die vaststelling wordt versterkt door het feit dat het Hof bij zijn arrest nr. 7/2019 duidelijk heeft aangegeven dat het de administratie toekomt om voor de zo gepast mogelijke sanctie te kiezen. Te dezen heeft de belastingadministratie ervoor gekozen de meest gepaste sanctie, namelijk een geldboete, toe te passen op de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege. Bijgevolg mag zij niet daarenboven een belastingverhoging van 50 % toepassen.

A.3. In zijn memorie van antwoord stelt de Ministerraad vast dat de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege volledig voorbijgaat aan de recente rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens met betrekking tot het beginsel *non bis in idem*, die de mogelijkheid aanvaardt sancties met een strafrechtelijk karakter wegens eenzelfde gedrag te cumuleren, terwijl die rechtspraak precies de reden is waarom het verwijzende rechtscollege de voorliggende prejudiciële vraag heeft gesteld. Bovendien betoogt de Ministerraad dat de verzoekende partij een verkeerde interpretatie geeft aan het arrest nr. 7/2019 van het Hof, waarin enkel het alternatieve karakter van de geldboete en van de belastingverhoging, maar niet de hypothese van de cumulatie van die sancties werd onderzocht.

- B -

B.1.1. Artikel 444 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals het van toepassing is in de zaak voor het verwijzende rechtscollege, bepaalt :

« Bij niet-aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte, worden de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen, bepaald voor enige verrekening van de voorheffingen, de belastingkredieten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting en de voorafbetalingen, vermeerderd met een belastingverhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding, volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen.

Bij ontstentenis van kwade trouw kan worden afgezien van het minimum van 10 pct. belastingverhoging.

Het totaal van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhogingen mag niet hoger zijn dan het bedrag van de niet aangegeven inkomsten.

De verhoging wordt slechts toegepast wanneer de niet aangegeven inkomsten 2.500 EUR bereiken.

[...] ».

B.1.2. De schaal van verhogingen waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet, is door artikel 225 van het koninklijk besluit van 27 augustus 1993 « tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 » (hierna : het KB/WIB 1992) als volgt vastgesteld :

	Aard van de overtredingen	Verhogingen
A.	Niet-aangifte te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige :	Nihil
B.	Niet-aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding (zonder inachtneming van de in A vermelde gevallen van niet-aangifte) : - 2e overtreding : - 3e overtreding : Vanaf de 4e overtreding worden de overtredingen van deze aard bij C ingedeeld en als zodanig bestraft.	10 pct. 20 pct. 30 pct.
C.	Niet-aangifte met het opzet de belasting te ontduiken : - 1e overtreding : - 2e overtreding : - 3e overtreding en volgende overtredingen :	50 pct. 100 pct. 200 pct.

D.	Niet-aangifte gepaard gaande met ofwel onjuistheid of verwijzing door valsheid of gebruik van valse stukken tijdens de verificatie van de belastingtoestand, ofwel met een omkoping of een poging tot omkopen van ambtenaren : in alle gevallen :	200 pct.
----	--	----------

B.2.1. De belasting is een heffing die door de Staat gezagshalve wordt opgelegd. Zij wordt op zijn begroting ingeschreven en is niet de tegenprestatie voor een dienst die door de overheid wordt geleverd ten voordele van de afzonderlijk beschouwde heffingsplichtige.

Wat de belastingverhoging betreft, blijkt zowel uit de tekst van artikel 444 van het WIB 1992 zelf, als uit de parlementaire voorbereiding van de wetsbepalingen die aan de oorsprong ervan liggen, dat de wetgever een administratieve sanctie heeft willen instellen om de fraude te voorkomen en te bestraffen die zou voortvloeien uit de niet-aangifte of uit het onvolledige of onjuiste karakter van de aangifte. Die situaties kunnen voor de belastingadministratie immers een extra risico inhouden dat de correcte belasting niet wordt geïnd, alsook met zich meebrengen dat financiële en menselijke middelen moeten worden ingezet om de vereiste controles met het oog op een correcte inning uit te voeren.

B.2.2. Uit de in B.1.1 en B.1.2 aangehaalde bepalingen vloeit voort dat de belastingverhoging wordt bepaald, enerzijds, rekening houdend met de aard en de ernst van de overtreding, die het percentage van de verhoging definiëren, en, anderzijds, naar gelang van de grondslag ervan, die afhangt van de belasting die verschuldigd is op het niet-aangegeven inkomstengedeelte.

B.3.1. Artikel 445 van het WIB 1992, zoals het van toepassing is in de zaak voor het verwijzende rechtscollege, bepaalt :

« De door de gewestelijke directeur gemachtigde ambtenaar kan een geldboete van 50 EUR tot 1.250 EUR opleggen voor iedere overtreding van de bepalingen van dit Wetboek, evenals van de ter uitvoering ervan genomen besluiten.

De Koning legt de schaal van de administratieve geldboetes vast en regelt hun toepassingsmodaliteiten.

Deze geldboete wordt gevestigd en ingevorderd volgens de regelen die van toepassing zijn inzake personenbelasting.

[...] ».

B.3.2. De in artikel 445 van het WIB 1992 bedoelde schaal van de geldboetes werd bij artikel 229/1 van het KB/WIB 1992 als volgt vastgesteld :

	Aard van de overtredingen	Geldboete
A.	Overtreding ten gevolge van omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige :	Nihil
B.	Overtreding niet toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken : - 1 ^e overtreding : - 2 ^e overtreding : - 3 ^e overtreding : - 4 ^e overtreding : - Volgende overtredingen :	50,00 EUR 125,00 EUR 250,00 EUR 625,00 EUR 1.250,00 EUR
C.	Overtreding toe te schrijven aan kwade trouw of aan het opzet de belasting te ontduiken (daaronder begrepen het indienen van vrijwillig onvolledige of onjuiste aangiften) :	1.250,00 EUR

B.4. Artikel 445 van het WIB 1992 is ook ingevoerd om de belastingplichtige aan te moedigen zijn aangifte in te dienen onder de opgelegde wettelijke voorwaarden en binnen de opgelegde wettelijke termijnen.

De parlementaire voorbereiding die aan de basis van dat artikel ligt, vermeldt :

« Inzake administratieve sancties, kent de wetgeving betreffende de inkomstenbelastingen slechts belastingverhogingen; in tegenstelling met de meeste andere belastingwetten kent zij geen administratieve boeten.

Nochtans moet de administratie in staat zijn de [veelvuldige] verplichtingen te doen naleven die de fiscale wetten aan de belastingplichtigen en aan derden opleggen. Zij moet kunnen reageren tegen het lijdelijk verzet, de nalatigheid, de slechte wil van haar schuldenaars. De materiële overtreding moet gestraft kunnen worden.

Daarom, en in acht genomen de meer dan honderdjarige ondervinding opgedaan door de administratie der registratie en domeinen, waar het stelsel der administratieve boeten uitstekende resultaten heeft opgeleverd, stelt de Regering voor dit stelsel tot de directe belastingen uit te breiden » (*Parl. St.*, Kamer, 1961-1962, nr. 264/1, p. 114).

Die geldboete kan dus met name het loutere feit bestraffen dat de aangifte niet binnen de wettelijke termijn is ingediend, zonder daarbij rekening te houden met de omvang van de niet-aangegeven inkomsten.

B.5. Uit de motivering van het verwijzingsvonnis blijkt dat de prejudiciële vraag in wezen betrekking heeft op de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepalingen met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens in zoverre dat het beginsel *non bis in idem* bevat. Het Hof onderzoekt de vraag in die zin.

B.6.1. De Ministerraad voert aan dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is in zoverre de te vergelijken categorieën van personen niet erin worden geïdentificeerd.

B.6.2. Wanneer een schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt aangevoerd, moet in de regel worden gepreciseerd welke categorieën van personen met elkaar moeten worden vergeleken en in welk opzicht de in het geding zijnde bepaling een verschil in behandeling teweegbrengt dat discriminerend zou zijn.

Wanneer echter een schending wordt aangevoerd van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie, in samenhang gelezen met een ander grondrecht, dat in voorkomend geval voortvloeit uit een internationaal verdrag dat België bindt, volstaat het te preciseren in welk opzicht dat grondrecht is geschonden. De categorie van personen van wie dat grondrecht is geschonden moet immers worden vergeleken met de categorie van personen voor wie dat grondrecht is gewaarborgd.

B.6.3. Aangezien de schending van het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie wordt aangevoerd in samenhang met artikel 4 van het voormelde Protocol nr. 7 en de prejudiciële vraag uiteenzet in welk opzicht die verdragsbepaling wordt geschonden, wordt de exceptie verworpen.

B.7.1. Ten slotte voert de Ministerraad aan dat de prejudiciële vraag onontvankelijk is omdat zij in werkelijkheid betrekking heeft op de bestaanbaarheid van de in het geding zijnde bepalingen met de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens met betrekking tot het beginsel *non bis in idem*, waarvan het onderzoek tot de bevoegdheid van de feitenrechter behoort.

B.7.2. De uitlegging van artikel 4 van het voormelde Protocol nr. 7 door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens maakt integraal deel uit van die verdragsbepaling.

B.8. De excepties van niet-ontvankelijkheid worden verworpen.

B.9. De prejudiciële vraag heeft betrekking op de bestaanbaarheid, met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4, lid 1, van het voormelde Protocol nr. 7, van de cumulatieve toepassing van de geldboete en van de belastingverhoging, zoals zij voortvloeit uit de in het geding zijnde bepalingen, op een zelfde belastingplichtige door de belastingadministratie tijdens een zelfde aanslagjaar. In tegenstelling tot hetgeen de verzoekende partij voor het verwijzende rechtscollege aanvoert, betreft de thans onderzochte prejudiciële vraag een ander onderwerp dan dat van de prejudiciële vragen die aanleiding hebben gegeven tot het arrest nr. 7/2019 van 23 januari 2019, dat met name betrekking had op de alternatieve toepassing van de in het geding zijnde bepalingen.

B.10. Krachtens artikel 4, lid 1, van het voormelde Protocol nr. 7 « [wordt] niemand [...] opnieuw berecht of gestraft in een strafrechtelijke procedure binnen de rechtsmacht van dezelfde Staat voor een strafbaar feit waarvoor hij reeds onherroepelijk is vrijgesproken of veroordeeld overeenkomstig de wet en het strafprocesrecht van die Staat ». Bij die bepaling wordt het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* vastgelegd. Dat beginsel wordt geschonden wanneer dezelfde persoon, die daarvoor reeds is veroordeeld of vrijgesproken, opnieuw (*bis*) wegens hetzelfde gedrag wordt vervolgd voor inbreuken met dezelfde essentiële bestanddelen (*in idem*).

B.11. Zoals het Hof heeft geoordeeld bij zijn arrest nr. 61/2014 van 3 april 2014, hebben de fiscale geldboete waarin artikel 445 van het WIB 1992 voorziet en de belastingverhoging waarin artikel 444 van het WIB 1992 voorziet een overheersend repressief karakter en zijn zij derhalve sancties van strafrechtelijke aard in de zin van artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

B.12. De in artikel 445 van het WIB 1992 bedoelde fiscale geldboete en de in artikel 444 van het WIB 1992 bedoelde belastingverhoging bestraffen feiten die in wezen identiek zijn (*in idem*), aangezien zij allebei een niet-aangifte vanwege de belastingplichtige kunnen bestraffen.

B.13.1. Het staat bijgevolg aan het Hof om na te gaan of er, door het opleggen van de in het geding zijnde sancties van strafrechtelijke aard, een herhaling van vervolgingen (*bis*), in de zin van artikel 4 van het voormelde Protocol nr. 7, is geweest.

B.13.2. Bij zijn arrest in zake *A. en B. tegen Noorwegen* van 15 november 2016 heeft de grote kamer van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, met betrekking tot de cumulatie van procedures die zowel onder het administratief recht als onder het strafrecht vallen (gemengde procedures), geoordeeld :

« 130. (...) wat betreft feiten die zowel op het gebied van het strafrecht als op het gebied van het administratief recht strafbaar zijn, bestaat de meest geschikte manier om te waken over de inachtneming van artikel 4 van het Protocol nr. 7 erin om in een gepast stadium te voorzien in een procedure op één enkel niveau die het mogelijk maakt de parallelle onderdelen van de wettelijke regeling waarbij de in het geding zijnde activiteit wordt georganiseerd samen te voegen, teneinde in het kader van een en hetzelfde proces te voldoen aan de verschillende dwingende vereisten die door de maatschappij worden nagestreefd in haar reactie op het misdrijf. Zoals hiervoor is uitgelegd (met name in de paragrafen 111 en 117 tot 120), sluit artikel 4 van het Protocol nr. 7 evenwel niet uit dat gemengde procedures worden gevoerd, zelfs tot de beëindiging ervan, mits bepaalde voorwaarden worden vervuld. In het bijzonder, teneinde het Hof ervan te overtuigen dat er geen herhaling van rechtsgedingen of van straffen (*bis*) bestaat die door artikel 4 van het Protocol nr. 7 wordt verboden, dient de verwerende Staat afdoende aan te tonen dat de gemengde procedures in kwestie waren verbonden door een ‘ voldoende nauwe substantiële en temporele band ’. Er dient met andere woorden te worden aangetoond dat die werden gecombineerd om te worden opgenomen in een samenhangend geheel. Dat houdt niet alleen in dat de nagestreefde doelstellingen en de middelen die zijn aangewend om ze te bereiken, in wezen complementair moeten zijn en een temporele band moeten vertonen, maar ook dat de eventuele gevolgen die uit een dergelijke organisatie van de juridische behandeling van het gedrag in kwestie voortvloeien, evenredig en voorzienbaar moeten zijn voor de rechtzoekende.

131. Wat betreft de voorwaarden waaraan moet worden voldaan opdat gemengde - administratieve en strafrechtelijke - procedures kunnen worden geacht een voldoende substantiële en temporele band te vertonen en dus als verenigbaar kunnen worden beschouwd met het ‘ *bis* ’-criterium dat voortvloeit uit artikel 4 van het Protocol nr. 7, somt het Hof als volgt de pertinente overwegingen op die zijn afgeleid uit zijn rechtspraak zoals hiervoor onderzocht.

132. De elementen die pertinent zijn om uitspraak te doen over het bestaan van een voldoende nauwe band vanuit materieel oogpunt, zijn met name de volgende :

- de vraag of de verschillende procedures complementaire doelstellingen nastreven en aldus niet alleen *in abstracto* maar ook *in concreto* betrekking hebben op verschillende aspecten van de handeling die nadelig is voor de in het geding zijnde vennootschap;

- de vraag of het gemengd-zijn van de procedures in kwestie een - zowel in rechte als in de praktijk - voorzienbaar gevolg is van hetzelfde bestrafte gedrag (*idem*);

- de vraag of de procedures in kwestie zo zijn gevoerd dat bij het verzamelen en beoordelen van de bewijselementen elke herhaling zo veel mogelijk wordt voorkomen, met name dankzij een passende interactie tussen de verschillende bevoegde overheden, waaruit blijkt dat de vaststelling van de feiten die in de ene procedure heeft plaatsgevonden, werd overgenomen in de andere;

- en, vooral, de vraag of de sanctie die is opgelegd na de procedure die als eerste is beëindigd, in aanmerking is genomen in de procedure die als laatste is beëindigd, zodat de betrokkene *in fine* geen bovenmatige last moet torsen, waarbij dat laatste risico minder waarschijnlijk is indien er een compensatieregeling bestaat die ervoor moet zorgen dat de totale som van alle uitgesproken straffen evenredig is.

133. In dat verband is het ook leerzaam om rekening te houden met de wijze waarop artikel 6 van het Verdrag wordt toegepast in het soort zaak die thans wordt onderzocht (*Jussila*, reeds aangehaald, § 43) :

‘ (...) het is vanzelfsprekend dat bepaalde [strafrechtelijke procedures] geen onterend karakter inhouden voor diegenen op wie zij betrekking hebben en dat niet elke “ strafvervolging ” hetzelfde gewicht heeft. Bovendien hebben de organen van het Verdrag, door een autonome interpretatie van het begrip “ strafvervolging ” aan te nemen met toepassing van de *Engel*-criteria, de basis gelegd voor een geleidelijke uitbreiding van de toepassing van het strafrechtelijk gedeelte van artikel 6 op domeinen die formeel gezien niet tot de traditionele categorieën van het strafrecht behoren, zoals administratieve overtredingen (...), straffen wegens inbreuk op de penitentiaire tucht (...), douanemisdrijven (...), geldelijke sancties opgelegd wegens schending van het mededingingsrecht (...) en geldboetes opgelegd door financiële rechterlijke instanties (...). Aangezien belastingverhogingen geen deel uitmaken van de harde kern van het strafrecht, dienen de door het strafrechtelijk gedeelte van artikel 6 geboden waarborgen niet noodzakelijkerwijs in al hun strengheid te worden toegepast (...). ’

De redenering hiervoor maakt het mogelijk de pertinente elementen vast te stellen wanneer moet worden bepaald of artikel 4 van het Protocol nr. 7 in acht werd genomen in de zaken met gemengde (administratieve en strafrechtelijke) procedures. Bovendien moet het Verdrag, zoals het Hof reeds herhaalde malen heeft gesteld, als een geheel worden gelezen en op zodanige wijze worden geïnterpreteerd dat de interne samenhang ervan en de harmonie tussen de verschillende bepalingen ervan wordt bevorderd (*Klass en anderen t. Duitsland*, 6 september 1978, § 68, reeks A, nr. 28; zie ook *Maaouia t. Frankrijk* [GK], nr. 39652/98, § 36, EHRM 2000-X, *Kudła t. Polen* [GK], nr. 30210/96, § 152, EHRM 2000-XI, en *Stec en anderen t. Verenigd Koninkrijk* (dec.) [GK], nrs. 65731/01 en 65900/01, § 48, EHRM 2005-X).

De mate waarin de administratieve procedure de kenmerken van een gewone strafrechtelijke procedure vertoont, is een belangrijk gegeven. Gemengde procedures zullen meer waarschijnlijk aan de criteria inzake complementariteit en samenhang voldoen indien de sancties die kunnen worden opgelegd in de procedure die formeel niet als ‘ strafrechtelijk ’ is aangemerkt, specifiek zijn voor het gedrag in kwestie en dus geen deel uitmaken van de ‘ harde kern van het strafrecht ’ (om de bewoordingen van het voormelde arrest-*Jussila* over te nemen). Indien, aanvullend, die procedure geen daadwerkelijk onterend karakter heeft, is er minder kans dat zij op de beschuldigde een onevenredige last doet rusten. Omgekeerd, hoe meer de administratieve procedure onterende kenmerken vertoont die haar in ruime mate doen aanleunen bij een gewone strafrechtelijke procedure, hoe meer de sociale doeleinden die met

de bestraffing van het foutieve gedrag in verschillende procedures worden nagestreefd, zich kunnen herhalen (*bis*) in plaats van elkaar aan te vullen. De uitkomst van de in paragraaf 129 hiervoor vermelde zaken kan worden beschouwd als voorbeelden van de concretisering van een dergelijk risico.

134. Bovendien, zoals hiervoor reeds impliciet is gesteld, zelfs wanneer de *substantiële* band voldoende sterk is, blijft de voorwaarde van de *temporele* band bestaan en moet eraan worden voldaan. Daaruit mag daarom niet worden besloten dat beide procedures gelijktijdig moeten worden gevoerd vanaf het begin tot het einde. De Staat moet de mogelijkheid hebben om ervoor te kiezen de procedures geleidelijk te voeren indien dat procedé wordt verantwoord vanuit een bekommernis om doeltreffendheid en goede rechtsbedeling, verschillende sociale doeleinden nastreeft en geen onevenredig nadeel berokkent aan de betrokkene. Zoals reeds werd gepreciseerd, dient er evenwel steeds een temporele band te bestaan. Die band moet voldoende nauw zijn opdat de rechtzoekende geen slachtoffer wordt van onzekerheid en traagheid, en opdat de procedures zich niet al te ver uitstrekken in de tijd (zie, als voorbeeld voor een dergelijke lacune, *Kapetanios en anderen*, reeds aangehaald, § 67), zelfs in het geval waarin de pertinente nationale regeling voorziet in een ‘ geïntegreerd ’ mechanisme met een onderscheiden administratief en strafrechtelijk gedeelte. Hoe zwakker de temporele band is, hoe meer de Staat de traagheid zal moeten uitleggen en verantwoorden waarvoor hij verantwoordelijk zou kunnen zijn bij het voeren van de procedures ».

B.13.3. Bij zijn arrest van 21 september 2017 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat het beginsel *non bis in idem* van toepassing is ten aanzien van twee onderscheiden administratieve procedures :

« Artikel 4.1 Zevende Aanvullend Protocol EVRM, zoals uitgelegd door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens, verhindert niet dat onderscheiden administratieve procedures tot oplegging van fiscale sancties, die tegen eenzelfde persoon en wegens dezelfde feiten werden ingesteld alvorens één ervan definitief werd beëindigd, tot hun einde worden voortgezet en, desgevallend, beëindigd worden met een beslissing tot oplegging van een sanctie, op voorwaarde dat [vaststaat] dat de desbetreffende procedures, zowel substantieel als temporeel, voldoende nauw met elkaar verbonden zijn » (Cass., 21 september 2017, F.15.0081.N).

B.13.4. Het verwijzende rechtscollege is van oordeel dat de in de in het geding zijnde bepalingen bedoelde sancties worden opgelegd na afloop van onderscheiden administratieve procedures en dat het beginsel *non bis in idem* bijgevolg van toepassing kan zijn op die procedures. Bij een arrest van 21 april 2022 heeft het Hof van Cassatie in dezelfde zin geoordeeld (Cass., 21 april 2022, F.20.0156.N).

B.13.5. Het staat bijgevolg aan het Hof om na te gaan of de door het Europees Hof voor de Rechten van de Mens gestelde criteria *a priori* worden vervuld door de in het geding zijnde wetsbepalingen.

B.14.1. Uit hetgeen in B.2.1 en B.4 is vermeld, vloeit voort dat de in het geding zijnde bepalingen complementaire doelstellingen nastreven: hoewel de beide maatregelen een overheersend repressief karakter hebben, beoogt de belastingverhoging van artikel 444 van het WIB 1992 de rechten van de Schatkist te vrijwaren, in zoverre zij wordt berekend op basis van de op het niet-aangegeven of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen. Daarentegen strekt de geldboete bedoeld in artikel 445 van het WIB 1992 in de eerste plaats ertoe de belastingplichtige meer burgerzin te doen krijgen en hem te doen begrijpen dat hij in de toekomst aan zijn fiscale verplichtingen moet voldoen. De geldboete kan immers het loutere feit bestraffen dat geen aangifte werd ingediend binnen de wettelijke termijn, los van de omvang, en zelfs van het bestaan, van de niet-aangegeven inkomsten. De verhoging hangt dan weer af van het bedrag van de belasting, die maar kan worden vastgesteld zodra de belastbare grondslag is bepaald. Bijgevolg hebben de in het geding zijnde bepalingen betrekking op verschillende aspecten van de handeling die nadelig is voor de betrokken vennootschap voor het verwijzende rechtscollege.

B.14.2. Vervolgens dient te worden nagegaan of de cumulatie van de in het geding zijnde procedures een - zowel in rechte als in de praktijk - voorzienbaar gevolg is van het bestraft gedrag. In dat kader heeft de toetsing van het Hof betrekking op de voorzienbaarheid van die cumulatie « in rechte », die te dezen voortvloeit uit het bestaan van sancties van strafrechtelijke aard die zijn vastgelegd in één en dezelfde wetgeving. Het risico van herhaling wanneer de bewijselementen worden verzameld en beoordeeld, is *a priori* beperkt, aangezien die procedures worden gevoerd door dezelfde overheid, namelijk de belastingadministratie.

Voor het overige staat het aan het verwijzende rechtscollege om na te gaan of de procedures die aan de oorsprong van het geschil liggen, *in concreto* voldoen aan de vereisten van voorzienbaarheid en of zij zo zijn gevoerd dat elke herhaling zo veel mogelijk wordt vermeden wanneer de bewijselementen worden verzameld en beoordeeld. In voorkomend geval kan het ervoor kiezen slechts een van beide sancties toe te passen op de vastgestelde overtreding.

B.14.3. Wat de evenredigheid betreft, moet worden vastgesteld dat de in het geding zijnde bepalingen erin voorzien dat de Koning de schalen van de geldboetes en van de verhogingen vaststelt, hetgeen het mogelijk maakt om bij de toepassing van die sancties rekening te houden met de ernst van het gepleegde misdrijf.

Noch artikel 26, § 1, van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, noch enige andere grondwettelijke of wettelijke bepaling verleent het Hof de bevoegdheid om bij wijze van prejudiciële beslissing uitspraak te doen over de grondwettigheid van een koninklijk besluit. Het staat aan het verwijzende rechtscollege om na te gaan of de schalen die zijn opgenomen in de koninklijke besluiten die tot uitvoering van de in het geding zijnde bepalingen zijn genomen, rekening houden met het voormelde evenredigheids criterium.

Daarenboven wordt de toepassing van elk van de voormelde sancties omringd met verschillende waarborgen. Zo bepaalt artikel 444, tweede tot vierde lid, van het WIB 1992, zoals het van toepassing is in de zaak voor het verwijzende rechtscollege, dat de belastingadministratie, bij ontstentenis van kwade trouw, kan afzien van het minimum van 10 % belastingverhoging, dat het totaal van de op het niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en de belastingverhoging niet hoger mag zijn dan het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten en dat de belastingverhoging niet wordt toegepast indien de niet-aangegeven inkomsten niet meer bedragen dan 2 500 euro. Andere waarborgen zijn vastgesteld bij koninklijk besluit.

B.14.4. Voor het overige staat het aan het verwijzende rechtscollege om concreet na te gaan of de cumulatie van de in het geding zijnde sancties, na afloop van de voormelde procedures, geen onevenredige last doet rusten op de betrokken belastingplichtige in het licht van de omstandigheden van de zaak.

B.15. Ten slotte komt het eveneens het verwijzende rechtscollege toe te onderzoeken of die procedures met elkaar zijn verbonden door een temporele band die voldoende nauw is opdat de belastingplichtige geen slachtoffer wordt van onzekerheid en traagheid en opdat de procedures zich niet al te ver uitstrekken in de tijd.

B.16. De artikelen 444 en 445 van het WIB 1992, in de versies die van toepassing zijn op het geschil voor het verwijzende rechtscollege, zijn bestaanbaar met de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens. Er zijn geen argumenten aangevoerd om de betrokken bepalingen te toetsen aan artikel 1 van het Eerste Aanvullend Protocol bij hetzelfde Verdrag.

Om die redenen,

het Hof

zegt voor recht :

De artikelen 444 en 445 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 schenden niet de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet, in samenhang gelezen met artikel 4 van het Protocol nr. 7 bij het Europees Verdrag voor de rechten van de mens.

Aldus gewezen in het Frans en het Nederlands, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 17 november 2022.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

P. Nihoul